

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis
Disciplina: Teoria Contábil

Juliana Laura Alves Pereira – Matrícula: 16/0059135

TRANSPARÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR E
ÍNDICES DE ESTABILIDADE E EFICIÊNCIA:
Uma análise das entidades conveniadas junto ao Ministério Público do Distrito Federal

Brasília, DF
2018

Juliana Laura Alves Pereira – Matrícula: 16/0059135

TRANSPARÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR E
ÍNDICES DE ESTABILIDADE E EFICIÊNCIA:
Uma análise das entidades conveniadas junto ao Ministério Público do Distrito Federal

Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito de avaliação da disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso (187516) e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:
Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha

Linha de pesquisa:
Terceiro Setor
Prestação de Contas
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Contabilidade, finanças e orçamento públicos
Contabilidade social e ambiental

Brasília, DF
2018

TRANSPARÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR:

Uma análise das entidades conveniadas junto ao Ministério Público do Distrito Federal

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar os aspectos de transparência de organizações do terceiro setor sediadas em Brasília. O terceiro setor é constituído por entidades não governamentais e sem fins lucrativos. Em sua maioria, apresentam-se sob a forma de fundações, e por isso, suas atividades são veladas pelo Ministério Público local. As demonstrações contábeis são importantes ferramentas para fornecer informações aos seus usuários (internos e externos), além de dar mais credibilidade junto à entidade supervisora, e principalmente frente aos seus patrocinadores. Para cumprir o objetivo proposto, selecionou-se amostra a partir de instituições sediadas em Brasília e que são obrigadas a prestar contas ao Ministério Público. Para observar os aspectos propostos, utilizou-se o conhecimento do conceito de transparência e das medidas de eficiência e estabilidade das citadas entidades, segundo preceituado no estudo de Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009).

Sumário

1	INTRODUÇÃO	5
1.1	Objetivo Geral	5
1.2	Objetivo Específico.....	6
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	7
2.1	Conceitos do Terceiro Setor	7
2.2	Divisão Conceitual das Categorias de interesse ao estudo.....	9
2.2.1	<i>Associações</i>	<i>9</i>
2.2.2	<i>Organizações Sociais – OS.....</i>	<i>9</i>
2.2.3	<i>Fundações.....</i>	<i>10</i>
2.3	A contabilidade no Terceiro Setor	11
2.4	Transparência.....	12
2.5	Transparência para captação de recursos e avaliação de eficiência e estabilidade.....	16
3.	PROCEDER METODOLÓGICO.....	18
3.1.	Critérios	18
3.2.	Coleta de informações.....	19
4.	RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO	19
4.1.	Apresentação das entidades e seus parâmetros	19
4.2.	Discussão quanto à estabilidade das entidades.....	21
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
	BIBLIOGRAFIA	24

1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor é constituído por entidades não governamentais e sem fins lucrativos. As demonstrações contábeis são importantes ferramentas para fornecer informações aos seus usuários (internos e externos), além de dar mais credibilidade às citadas entidades, principalmente frente aos seus patrocinadores.

Para quem aporta financeiramente nesse setor interessa saber não somente a benesse fiscal adquirida, mas também quão eficiente está a aplicação dos recursos, qual o benefício real gerado para o público atendido, e se há saúde financeira para a manutenção das atividades; são aspectos que convidam novos doadores a participar dessa rede de colaboração, e tende a fidelizar quem outrora contribuiu.

Para quem fiscaliza, como é o caso do Ministério Público, interessa saber quão probo são os gestores na condução das atividades finalísticas da entidade, gerindo os recursos recebidos em doação para fins lícitos e legítimos, e o *quantum* de impacto positivo traz no meio onde atua; somados a isso, uma vez a entidade demonstrando sucesso em seus projetos sociais, é necessário fazer análise sob o aspecto financeiro, e avaliar qual seria a perspectiva de sua continuidade.

A presente pesquisa contribui para mostrar formas de se conhecer quão eficiente são as entidades referenciadas, e qual a sua maturidade na atuação ao se observar aspectos de estabilidade.

O trabalho compõe-se de 5 capítulos. O primeiro deles traz essa breve introdução ao tema e apresenta os objetivos. O segundo capítulo traz a revisão bibliográfica necessária ao desenvolvimento da pesquisa: explica o terceiro setor e as entidades que o compõe, apresenta o como é feita a contabilidade nesses entes; formula o conceito de transparência e o correlaciona com a possibilidade de estudar eficiência e estabilidade por meio do estudo de Trussel e Parsons (2008, apud Cunha 2009)

1.1 Objetivo Geral

Diante do exposto, o objetivo deste trabalho é analisar os aspectos de transparência de organizações do terceiro setor, preferencialmente sediadas em Brasília. A amostra foi selecionada, em primeiro momento, a partir de instituições que são obrigadas a prestar contas ao Ministério Público do Distrito Federal.

Esse objetivo formulado cumpre o papel de apresentar os aspectos de transparência, e quais são importantes para selecionar os parâmetros adequados de cálculo de estabilidade e eficiência das entidades referenciadas.

1.2 Objetivo Específico

Utilizar o estudo de Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009, p. 53), para correlacionar os aspectos de transparência com os índices de eficiência e estabilidade apresentados na pesquisa.

Esse objetivo possui a finalidade de mostrar a possibilidade de se conhecer numericamente a informação de quão eficientes e/ou estáveis são as entidades apresentadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos do Terceiro Setor

A sociedade civil é dividida, simplificada, em três setores: primeiro, segundo e terceiro. O primeiro é composto pelo governo, já o segundo pelas empresas privadas e o terceiro segundo Niyama e Tibúrcio (2013, p. 286), “é constituído de entidades sem fins lucrativos, como é o caso de igrejas, hospitais, partidos políticos, clubes esportivos, museus, entre outros.” O terceiro setor é mantido com iniciativas privadas e em vários casos, por incentivos do Governo, com repasse de verbas públicas. As que recebem os citados incentivos devem atingir a determinadas metas de desempenho, para continuarem a recebe-los.

Trata-se de um setor muito abrangente, o que acaba dificultando e trazendo várias discordâncias entre os autores.

Drucker (2001, p.16) diz:

“As organizações filantrópicas são um novo centro da cidadania, de compromisso ativo. Ela oferece os meios para fazer diferença na própria comunidade, na própria sociedade, no próprio país. O terceiro setor não é a salvação para os males do mundo, mas pode ser um excelente paliativo. As organizações do setor social têm o desafio de restabelecer a responsabilidade e o orgulho cívicos que são a marca de uma comunidade.”

Já Mendes (2005, p, 06) nos relata que:

“Terceiro setor é o espaço ocupado pelas organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos ou econômicos, de interesse social, e que não possuem finalidade, natureza, ou legislação específicas; assim como pelos projetos, ações e atividades de interesse social desenvolvidos por indivíduos, empresas e governo, normalmente por meio de grupos, movimentos ou alianças (parcerias) intersetoriais, com o objetivo de fomentar, apoiar ou complementar a atuação das organizações formalmente constituídas” [...]

Paes (2017, p. 18) caracteriza o terceiro setor como:

“conjunto de iniciativas da sociedade civil organizada, visando ao desenvolvimento social, e que no Direito positivo brasileiro engloba as mencionadas espécies de pessoas jurídicas, as quais, com solidariedade, ética e responsabilidade social, amparadas no amor ao próximo e na perseverança das pessoas naturais que as integram e administram, crescem e se apresentam hoje como fator indissociável para o desenvolvimento do País”

Não se pode, portanto, discordar da importância do terceiro setor, embora ele apresente diversas definições. Tudo isto pelo fato de ele cumprir um papel que deveria ser desempenhado com melhor eficiência e mais abrangência pelo Estado.

Paes (2017, p.19) ressalta o fato de o Estado instituir mecanismos legais, e de maneira crescente, no sentido de fomentar as atividades do setor para que elas realizem serviços públicos

com maior eficiência e qualidade. Tal fato é representado pela transferência de recursos públicos para as citadas entidades, bem como a instituição e concessão de títulos e certificados; exemplo disso está no Título de Utilidade Pública dos Estados e do Distrito Federal, ou no Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, ambos concedidos pelo governo.

A doutrina explica que essa crescente transferência de encargos para o particular é a chamada “publicização” do serviço público; constitui-se na atribuição de serviços não exclusivos do Estado, para o setor público não estatal, tais como: saúde, educação, cultura e pesquisa científica.

Pesquisas indicam que a origem desse processo veio da necessidade de readequar o funcionamento e os gastos da máquina pública, face à crise fiscal advinda com o modelo de desenvolvimento econômico adotado até a década de 1980, conforme pontuam Santos et Júnior (2016, p.91). Os modelos patrimonialistas e burocráticos não mais serviam para administrar as necessidades de um Estado inchado e que excessivamente priorizava o “bem estar social”, sem que se conseguisse captar recursos suficientes para fazer frente a tais demandas; optou-se, como reação a esse processo de desgaste da máquina pública, pela Reforma do Aparelho do Estado e consequentemente pela implantação do modelo de Administração Pública Gerencial.

Destarte, a cultura gerencial foi implantada nas organizações, e o Estado teve de redefinir seu papel; segundo Santos et Júnior (2016, p.98), o Estado deixou de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via de produção de bens e serviços, para fortalecer sua função de promotor e regulador desse desenvolvimento. A ideia era tornar o Estado mais eficiente, com vistas à redução do déficit público.

Outro polo do debate está no fato de que os recursos do Governo são escassos, e cada vez mais, ele se lança ao uso do *Princípio da Reserva do Possível*; esse princípio alega a possibilidade de o Estado negar direitos fundamentais prescritos constitucionalmente, face à escassez de recurso orçamentários adquiridos e geridos pelo Estado.

Dessa maneira, o particular entra no processo contributivo: seja com recursos financeiros, formando a base do investimento social privado; seja com apoio em serviços e parcerias, formando uma verdadeira rede colaborativa com seus diferentes instrumentos de financiamento.

Para ambos, governo e particular, interessa saber o quão eficiente é (ou está) essa nova disposição de recursos financeiros e sociais a serviço da coletividade, e sua posterior aplicação,

por intermédio das entidades do terceiro setor. Somados a isso, é necessária a avaliação de como elas atuam, sua saúde financeira e a continuidade das atividades, independente do ambiente econômico no qual está inserida.

2.2 Divisão Conceitual das Categorias de interesse ao estudo

2.2.1 Associações

Conforme Paes (2017, p. 54), associação é uma congregação de pessoas, as quais colocam de maneira em comum, serviços, conhecimentos e atividades, em prol de um mesmo ideal com ou sem capital e sem fins lucrativos. A finalidade pode ser: a) altruísta (associação beneficente); b) egoísta (associação literária, esportiva ou recreativa); c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo).

Em todos os casos, “está voltada à realização dos interesses de seus associados ou de uma finalidade de interesse social” (PAES, 2017, p.57). Pode ser pessoa jurídica de direito público ou privado, e sua existência legal está vinculada à inscrição de seu estatuto em registro competente. Além disso, deve estar organizada regularmente e ter objeto lícito.

2.2.2 Organizações Sociais – OS

Conforme explicado anteriormente, a Administração Pública precisava modificar sua atuação, e tornar-se eficiente; o Estado buscava melhores resultados, transferindo boa parcela da execução dos serviços publicizáveis ao particular. E foi nesse contexto em que surgiu as Organizações Sociais (OS).

Segundo Paes (2017, p. 675), as OS “são um modelo ou uma qualificação de organização pública não estatal criada dentro de um projeto de reforma do Estado, para que associações civis sem fins lucrativos e fundações de direito privado possam absorver atividades publicizáveis mediante qualificação específica de lei.”

Não são, portanto, uma modalidade nova de pessoa jurídica. Mas sim, uma qualificação/certificação. Somados a isso, “exercem atividades privadas, em seu próprio nome, com incentivo do Estado, manifestado na transferência de recursos públicos, permissão de uso de bens, etc.” (PAES, 2017, p.675).

Para oficializar essa atuação, é firmado contrato de gestão entre o poder público e a organização; e, em regime de parceria, as OS prestam serviços nas áreas de ensino, pesquisa

científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. Não há de se falar, portanto, em delegação de serviço público.

Por fim, conforme Santos et Júnior (2016, p.101), as OS devem ser constituídas sob a forma jurídica de associação civil sem fins lucrativos ou fundação privada, em consonância com o Código Civil.

2.2.3 Fundações

Segundo Paes (2017, p.60), “fundação é pessoa jurídica de direito privado prevista no art. 44 do Código Civil, (...) consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.”

Resumidamente, a fundação é formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos de conformidade com as previsões do estatuto. Há um conjunto de características definidas em escritura ou testamento, tais como: possuir sempre finalidades lícitas, permanentes, sem direito a modificação por parte de seus administradores, e com suas atividades veladas pelo Ministério Público.

Dessa forma, Paes (2017, p. 60) detalha seus ensinamentos, e enuncia suas principais características:

- “a) a finalidade ou os fins;*
- b) a origem ou a forma de criação;*
- c) o patrimônio;*
- d) o modo de administração;*
- e) o velamento do Ministério Público.*

A finalidade, sempre lícita, será permanente, uma vez que após definida pelos instituidores, em escritura ou testamento, não poderá ser modificada pelos administradores (CC, art. 67, II). Quanto à origem da fundação, esta é realizada pela manifestação de liberdade de pessoas físicas ou jurídicas, que são os instituidores, por meio de escritura pública ou cédula testamentária (CC, art. 62). Com relação ao patrimônio, este de primordial importância na caracterização da pessoa jurídica fundacional, é composto por bens livres que o(s) instituidor(es) lega(m) ou doa(m) à futura entidade, para que ela possa, com aquela dotação inicial, realizar as suas finalidades. O modo de administração ou a organização administrativa é característica basilar do ente fundacional, pois, ao vincular-se um patrimônio a um fim, verificou-se a necessidade de diferenciarem-se os instituidores dos administradores e de organizar esses órgãos autônomos, mas subordinados, cabendo-lhes: deliberar e traçar metas e diretrizes, função do conselho curador ou deliberativo; executar função do conselho administrativo ou executivo e controlar

internamente função do conselho fiscal. Há, ainda, talvez como quinta característica das fundações de direito privado, o papel desempenhado pelo Ministério Público como ente estatal incumbido, pela lei, de velar, acompanhar, intervir e fiscalizar as fundações.”

Nesse contexto, as fundações diferenciam-se das associações da seguinte maneira: o elemento fundamental das fundações é a sua organização em torno de um patrimônio destinado à finalidade social; enquanto nas associações o elemento fundamental é o agrupamento das pessoas físicas que a compõem, para o atendimento de finalidades sociais. Não significa que o elemento patrimonial ou de recursos humanos estão completamente dissociados, mas sim, que a depender da entidade em tela, o conceito recairá com maior ênfase sobre o patrimônio ao se tratar de fundações, bem como sobressairá o elemento pessoal ao se considerar as associações.

2.3 A contabilidade no Terceiro Setor

A contabilidade é um sistema de informação de grande importância para todas as organizações, seja iniciativa privada, governo ou entidades sem fins lucrativos; para essas últimas, as demonstrações contábeis (DC's) outrora constituíram em mero instrumento de gerenciamento interno de recursos, e mínima prestação de contas requerida pelos seus usuários.

Atualmente, prestar contas é instrumento de comprovação de legitimidade das ações e boa aplicação do recurso recebido, colaborando para a melhor manutenção da entidade, e efetividade junto ao público atendido; a figura do lucro é convertida em serviços públicos realizados de maneira mais eficiente do que se prestado exclusivamente pelo Estado.

CAVALCANTE e col. (2012, p. 19) descreve que:

“As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais é o de proporcionar informações acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, de maneira que essas informações sejam úteis a um grande número de classes de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos.”

As entidades do terceiro setor devem elaborar suas demonstrações contábeis, seguindo muitos dos princípios da Lei 6.604/76.

NYIAMA et TIBÚRCIO (2013, p. 293) alertam para o fato de o terceiro setor possuir um conjunto de normas e leis, as quais procuram delimitar sua ação e impedir que seu propósito seja desvirtuado; como outrora falado, muitas dessas regras visam, inclusive, ao fomento das entidades, com total incentivo a elas.

Por meio da Norma Brasileira de Contabilidade N.10 – NBCT- Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu critérios que devem ser aplicados às entidades sem fins lucrativos, também denominadas de entidades de fins não econômicos.

O Conselho Federal de Contabilidade por meio da resolução 1.049/12, ITG 2002 diz que as entidades sem fins lucrativos devem elaborar as seguintes demonstrações contábeis: Balanço patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas. Os itens 22 a 25 da mesma ITG citada anteriormente trata de algumas questões relevantes para essas demonstrações.

Segundo a ITG 2002 (2015, p.3),

“No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.”

Somados a isso, e considerando que grande parte das receitas são provenientes de convênios ou projetos específicos, cada uma das receitas ou despesas relativas a eles devem possuir contas específicas com esquemas contábeis específicos para cada convênio ou projeto que executar.

2.4 Transparência

Ao pesquisar o termo *transparência*, visualiza-se a existência de várias nuances ligadas à definição do termo. Somados a isso, a palavra pode ter diversos significados dentro de um mesmo contexto. É necessário, portanto, caracterizá-la adequadamente, e necessariamente delimitar o contexto de interesse.

A definição dicionarizada e de senso comum a respeito de transparência é a qualidade do que é transparente, evidente, algo constituído de material translúcido pelo qual se pode enxergar o outro lado através do próprio material.

No âmbito do setor público, a transparência é tida como elemento *sine qua non* para fortalecer as relações entre governo e cidadão. No setor privado não é diferente, pois esse aspecto influencia fortemente o particular sobre as intenções de efetuar doações e mantê-las, e o como enxergar eficiência no emprego dos recursos e a efetividade junto ao público de interesse atendido.

Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 1961), três princípios amplamente aceitos por seus membros fazem parte da governança: *accountability*, *transparency*, e *openness*; uma vez havendo uso desses três parâmetros, uma organização possui governança adequada e é considerada confiável. Assim sendo, há um tripé formado pela possibilidade de responsabilização (*accountability*); confiabilidade, relevância e tempestividade da informação prestada (*transparency*); e abertura ao público no processo de desenho e implantação de políticas públicas (*openness*). Esse citado ente de cooperação internacional reforça a ideia de que a transparência é viabilizada por meio da disponibilização da informação completa, objetiva, relevante, confiável, de fácil acesso e compreensão.

No contexto organizacional, Capelli (2008) elabora uma definição para o termo, assim disposta: “*transparência do processo organizacional é a existência de políticas organizacionais que visam fornecer aos interessados informações sobre a organização segundo características gerais de acesso, uso, apresentação, entendimento e auditabilidade*”. A autora propôs a definição com base em aplicação de questionário contendo termos pré-determinados acerca do tema; além disso, trabalhou com o conceito de que a informação possui características qualitativas para ser transparente. Assim sendo, a informação transparente deve apresentar os seguintes grupos de características qualitativas: “*Acessibilidade, Usabilidade, Informativo, Entendimento e Auditabilidade*”.

Conceituar transparência envolve, segundo Capelli (2009, apud Leal et Sousa, 2011, p. 8), o uso desse conjunto de características citadas. São denominadas pela autora como Graus de Transparência. As características são:

- Acessibilidade: é a capacidade de acesso, aferida por características de disponibilidade, operabilidade, divulgação, portabilidade e desempenho;
- Usabilidade: diz respeito às facilidades de uso, e tem por características a intuitividade, amigabilidade, simplicidade, uniformidade e compreensibilidade.

- Informativo: neste grau deve ser aferido práticas que implementam clareza, acurácia, completeza, corretude, consistência e integridade da informação disponibilizada.

- Entendimento: geralmente é transparente aquilo que é compreendido; dessa maneira, o entendimento é facilitado pela existência de concisão, composição, divisibilidade, dependência, adaptabilidade, e extensibilidade.

- Auditabilidade: diz respeito à possibilidade de verificação posterior, explicação, rastreabilidade, validade e controlabilidade.

De acordo com essa proposta, cada Grau de Transparência possui um conjunto de atributos, os quais determinarão se dado grau detém bom nível de transparência. Conforme a citada autora, podem ser disposto conforme tabela a seguir:

GRAUS DE TRANSPARÊNCIA	ATRIBUTOS	DESCRIÇÃO DO ATRIBUTO
Acessibilidade	Portabilidade	Capacidade de ser usado em diferentes ambientes.
Acessibilidade	Disponibilidade	Capacidade de ser utilizado no momento em que se fizer necessário.
Acessibilidade	Divulgação	Capacidade de ser apresentado.
Usabilidade	Uniformidade	Capacidade de manter uma única forma.
Usabilidade	Simplicidade	Capacidade de não apresentar dificuldades ou obstáculos.
Usabilidade	Operabilidade	Capacidade de estar operacional.
Usabilidade	Intuitividade	Capacidade de ser utilizado sem aprendizado prévio.
Usabilidade	Desempenho	Capacidade de operar adequadamente.
Usabilidade	Adaptabilidade	Capacidade de mudar de acordo com as circunstâncias e necessidades.
Usabilidade	Amigabilidade	Capacidade de utilização sem esforço.
Informativo	Clareza	Capacidade de nitidez e compreensão.
Informativo	Completeza	Capacidade de não faltar nada do que pode ou deve ter.
Informativo	Corretude	Capacidade de ser isento de erros.
Informativo	Atualidade	Capacidade de estar no estado atual.
Informativo	Comparabilidade	Capacidade de ser comparado.
Informativo	Consistência	Capacidade de resultado aproximado de várias medições de um mesmo item.
Informativo	Integridade	Capacidade de correto e imparcial.
Informativo	Acurácia	Capacidade de execução isenta de erros sistemáticos.
Entendimento	Concisão	Capacidade de ser resumido.
Entendimento	Compositividade	Capacidade de construir ou formar a partir de diferentes pares.
Entendimento	Divisibilidade	Capacidade de ser particionado.
Entendimento	Detalhamento	Capacidade de descrever em minúcias.
Entendimento	Dependência	Capacidade de identificar a relação entre as partes de um todo.
Auditabilidade	Validável	Capacidade de ser tratado por experimento ou observação, para identificar se o que está sendo feito é correto.
Auditabilidade	Controlabilidade	Capacidade de domínio.
Auditabilidade	Verificabilidade	Capacidade de identificar se o que está sendo feito é o que deve ser feito.
Auditabilidade	Rastreabilidade	Capacidade de seguir o desenvolvimento de um processo ou a construção de uma informação, suas mudanças e justificativas.
Auditabilidade	Explicável	Capacidade de informar a razão de algo.

Tabela 1 – Detalhamento dos atributos dos Graus de Transparência – Fonte: Capelli (2009, apud Leal et Sousa, 2011, p. 8 e 9).

A tabela acima traz a sistematização do conceito de transparência do processo organizacional. A autora afirma, ainda, a importância de se trazer clareza sobre o que está sendo realizado em qualquer que seja a organização. E abre, por isso, a definição em vários tópicos, tais como apresentado na tabela referenciada.

Ao observar a construção das várias definições, e dentro de inúmeros contextos, é possível identificar pontos de semelhança, tais como: disponibilização de informações, confiabilidade das informações, relevância, objetividade, abertura de comunicação.

Nesse contexto, a transparência deve ser entendida como a garantia de disseminação de informação oportuna, útil, regular, confiável, e de excelência sobre as atividades, estrutura, situação financeira e desempenho, e propiciar a auditoria (OECD, 1961).

O conceito de transparência é importante, pois o atendimento dos itens pontuados acima e condutores do conceito significa credibilidade junto aos doadores, prestadores e beneficiários dos serviços publicizáveis. Somados a isso, o conceito não é mais utilizado somente para medir performance financeira, mas também se tornou na melhor ferramenta de avaliação para incrementarem suas imagens aos olhos de financiadores e obterem aprovação deles; isso pode auxiliar nos ganhos ou significar a própria existência da entidade (GOOD et al. 2018, p.3).

Outro fator ligado ao conceito de transparência está na possibilidade de responsabilização (accountability) de gestores de entidades de assistência, que recebem recursos externos públicos ou privados.

2.5 Transparência para captação de recursos e avaliação de eficiência e estabilidade

Uma vez que o conceito de transparência engloba a disseminação de informação oportuna, útil, regular, confiável e de excelência sobre as atividades, estrutura, desempenho e situação financeira das entidades, infere-se que a transparência pode afetar a decisão de doadores de recursos.

Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009, p. 52) “pesquisaram sobre quais informações podem ser úteis e capazes de afetar as decisões de um doador de recursos a entidades sem fins lucrativos”. Traz, ainda, a informação de que o estudo observou a relação entre os dados de algumas contas patrimoniais e de resultado em comparação aos montantes de doações recebidas; somados a isso, todos os dados são extraídos dos relatórios financeiros.

Nesse aspecto, o trabalho de Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009, p. 53) explica quais as métricas contábeis são úteis aos usuários das demonstrações financeiras para analisar o desempenho operacional de determinada entidade sem fim lucrativo, antes de realizar pretensa doação. E, por fim, concluem sobre a existência de quatro fatores capazes de afetar a decisão de doar ou não, quais sejam:

- a) Eficiência: eficiência em alocar recursos aos programas;
- b) Estabilidade financeira: significa a estabilidade financeira da entidade;
- c) Divulgação de Informações: nível de informação disponibilizada aos doadores;
- d) Reputação da organização

Tais fatores podem ser representados por um conjunto de indicadores, os quais seus cálculos são abastecidos com informações financeiras retiradas das Demonstrações Contábeis, vide referências indicadas na Tabela 2 a seguir:

Constructo	Variáveis (Proxy)	Medidas
Eficiência	Preço do Resultado (PRICE)	$PRICE = \ln (\text{Despesas Totais/Despesas com Programas})$
	Proporção para programas (PROG)	$PROG = \text{Despesas com Programas} / \text{Despesa Total}$ $ADMIN = \text{Despesas Administrativas} / \text{Despesa Total}$
Estabilidade	Adequação ao Patrimônio (EQUITY)	$EQUITY = \text{Ativo Líquido} / \text{Receita Total}$
	Concentração de Receita (CONCEN)	$CONCEN = \sum [(\frac{\text{Receita por fonte}}{\text{Receita Total}})]^2$
	Margem Operacional (MARGIN)	$MARGIN = (\text{Receita Total} - \text{Despesa Total}) / \text{Receita Total}$
Disponibilidade de Informações	Despesas com captação (FUND) Taxa de eficiência de captação (FUNDCONT)	$FUND = \ln (\text{Despesas com Captação})$ $FUNDCONT = \text{Despesas com Captação} / \text{Contribuições Totais}$
Reputação	Tempo de Existência (AGE)	$AGE = \ln (\text{nº de anos de existência a partir da isenção tributária})$
	Tamanho da Organização (SIZE)	$SIZE = \ln (\text{Ativo Total})$
	Subvenções/ Doações Indiretas (GRANTS)	$GRANTS = \ln (\text{Auxílio Governamental} + \text{Contribuições Indiretas})$
	Receitas de Programas (PROGREV)	$PROGREV = \ln (\text{Receita de Programas})$
	Outras Receitas (OTHREV)	$OTHREV = \ln (\text{Receita Total} - \text{Contribuições Diretas} - \text{Contribuições Indiretas} - \text{Auxílio Governamental} - \text{Receita de Programas})$

Tabela 2: Indicadores utilizados no estudo de Trussel e Parsons (2008). Fonte: Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009, p. 53).

3. PROCEDER METODOLÓGICO

Foram conjugados no presente trabalho três tipos de pesquisa, cujas características foram: descritivas, bibliográficas e documental.

Assim sendo, buscou-se:

- a) conhecer os elementos que formam o conceito de transparência, e aplicar, nos atributos de divulgação e disponibilidade, às entidades do terceiro setor cadastradas junto ao Ministério Público;
- b) verificar se as citadas entidades atendem à ITG 2002, no quesito de separação das fontes por projetos ou convênios e respectivas destinações;
- c) por fim, estudou-se índices de estabilidade e eficiência das entidades conceituados no estudo de Trussel e Parsons (2008, apud Cunha, 2009, p. 53).

Para atingir aos objetivos inicialmente propostos, foi necessário fazer levantamento de instituições do terceiro setor, preferencialmente sediadas em Brasília, e que prestam contas de suas finanças e suas atividades finalísticas ao Ministério Público.

3.1. Critérios

Foram descartadas entidades que não apresentem páginas na internet; ou, ainda que apresentem, não possuam em seus sites menção à transparência de contas e governança, por desatender minimamente ao conceito de transparência.

Além disso, priorizou-se entidades as quais, pelo senso comum, são mais conhecidas por sua prestação de serviços relacionados à saúde e promoção de bem estar a profissionais associados, proteção ao idoso, ensino, assistência jurídica e fundações religiosas, por apresentarem amplo espectro de atendimento social; de certa forma há apoio, inclusive emocional, em virtude da coletividade e abrangência desses serviços.

3.2. Coleta de informações

A coleta de dados e descritivos apresentados a seguir foi feita a partir de amostra de entidades do terceiro setor, as quais tem obrigação de prestar contas ao Ministério Público.

A partir dessa amostra, procedeu-se à breve conferência de informações na internet; tal critério foi adotado com base na lei Nº 4.990, de 12 de dezembro de 2012, que regula o acesso à informação no Distrito Federal. Os artigos 2º e 3º desta lei versam que entidades privadas sem fins lucrativos devem disponibilizar amplo acesso a informações acerca de suas atividades, sobretudo as promovidas com recursos públicos, de maneira a viabilizar a prestação de contas, vide trechos da lei reproduzida a seguir:

“Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

(...)

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;

II – divulgação de informações de interesse público independentemente de solicitações;

III – utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

IV – fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;

V – desenvolvimento do controle social da administração pública.” (Grifo nosso).

A maioria das entidades são fundações e estão sujeitas ao crivo do Ministério Público - MP, o qual prende-se à execução dos preceitos do marco legal acima citado, e reúne informações para controle e fiscalização das organizações em tela. Por isso, foi adotado o critério de se coletar informações junto a banco de dados do MP, por intermédio de convênio de pesquisa firmado junto à Universidade de Brasília – UnB.

4. RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

4.1. Apresentação das entidades e seus parâmetros

As entidades pesquisadas, e que atenderam aos critérios de escolha estabelecidos, foram:

ENTIDADES	FAZ DISTINÇÃO DOS PROGRAMAS?	PREÇO DO RESULTADO (PRICE)	CONCENTRAÇÃO DA RECEITA (CONCEN)	MARGEM OPERACIONAL (MARGIN)
-----------	------------------------------	----------------------------	----------------------------------	-----------------------------

ASSEFAZ	NÃO	0,0000000	0,9271000	-0,0018048
FUNATURA	NÃO	0,0000000	0,7648800	0,6602400
FUND. ATHOS BULCÃO	NÃO	0,0000000	1,0000000	0,4540100
FUND. BANCO DO BRASIL	SIM	0,4928000	0,4256200	0,1040100
FUND. BRADESCO	NÃO	0,7887000	0,9853680	0,8955100
FUND. BRASIL. DE CONTABILIDADE	NÃO	0,0000000	0,9960200	0,0174300
FUND. DE ASSIST. SOCIAL JUDIC. DA OAB	NÃO	0,0000000	1,0000000	-0,0627000
FUND. RAINHA DA PAZ	SIM	2,0682440	0,1438530	0,1680900

Tabela 3 – Apresentação dos parâmetros de transparência, eficiência e estabilidade. Fonte: autora.

Em relação à coluna de Distinção dos Programas, as demonstrações contábeis das entidades são falhas ao não separarem seus recursos e seus dispêndios por projetos executados, convênios específicos, subvenções ou doações. Somente as fundações Banco do Brasil e Rainha da Paz atendem ao caderno de práticas contábeis para o terceiro setor, o qual versa sobre a necessidade de a entidade não-governamental manter conta específica e com esquema contábil diferenciado para cada convênio/projeto que executar.

Vale a observação de que a métrica Preço do Resultado (PRICE) retrata a discussão acima. Uma vez que seu cálculo é $\ln\left(\frac{\text{Despesas Totais}}{\text{Despesas com Programas}}\right)$ o resultado zero se justifica com o fato de que todas as despesas são fruto da realização de um só programa, gerando $\ln(1) = 0$. A Fundação Bradesco apresentou resultado diferente de zero, pois foi possível visualizar na demonstração do resultado possível separação de gasto com pessoal, o qual se inferiu ser relativos a profissionais dedicados ao ensino; cabe a observação, porém, de que não há certeza da propriedade qualitativa desse valor, mas as outras despesas apresentadas parecem ser típicas de funcionamento escolar.

Em relação à coluna de Concentração da Receita (CONCEN), a maioria das entidades apresentam valores aproximados a um (01). De acordo com Cunha (2009, p.56), a medida evidencia o grau de concentração de receitas quanto às suas fontes; ressalta, inclusive, que quanto mais o indicador se aproxima à unidade, mais reduzidas são as suas fontes. Essa conclusão pode ser obtida ao se analisar a própria fórmula: $CONCEN = \sum \left[\left(\frac{\text{Receita por fonte}}{\text{receita total}} \right)^2 \right]$. Assim sendo, apenas a Fundação Banco do Brasil e Rainha da Paz apresentam receitas mais

pulverizadas entre diversos colaboradores; essa informação fica evidente na demonstração do resultado.

Sobre a Margem Operacional, o conceito traduz o quanto as entidades estão gerando de retorno financeiro; valores esses os quais podem ser guardados, para o caso de cenário econômico desfavorável às suas atividades. É o quanto de receita pode ser poupada para uso em momentos adversos. A Fundação de Assistência Judiciária da OAB gerou índice negativo, pois seu demonstrativo de resultado retratou o fato de a entidade estar tendo prejuízo no período observado. Comentário similar vale para a ASSEFAZ, porém com outros contornos: a entidade está fechando resultado com mínimo caixa, e há nota explicativa evidenciando alterações na gestão e política de recuperação da associação. A Fundação Bradesco possui margem operacional alta (próxima a um), pois gera receita da ordem de onze vezes as despesas, em virtude de receitas de atividades financeiras.

4.2. Discussão quanto à estabilidade das entidades

Os índices da tabela 3 não devem, entretanto, ser analisados de forma estanque. Podem e devem correlacionarem-se, tais como evidenciado na tabela a seguir:

RANKING	ENTIDADE	C x M	C	M
1º	FUND. BRADESCO	88,241%	0,9853680	0,8955100
2º	FUNATURA	50,500%	0,7648800	0,6602400
3º	FUND. ATHOS B.	45,401%	1,0000000	0,4540100
4º	FUND. BB	4,427%	0,4256200	0,1040100
5º	FUND. RAINHA P	2,418%	0,1438530	0,1680900
6º	FUND. BRA. CONT.	1,736%	0,9960200	0,0174300
7º	ASSEFAZ	-0,167%	0,9271000	-0,0018040
8º	FUND. ASS. OAB	-6,270%	1,0000000	-0,0627000

Tabela 4 – Ranking de entidades, quanto à estabilidade. ¹

O ranking apresentado está em ordem decrescente de entidades com melhores índices de estabilidade para os piores índices de estabilidade, correlacionando necessariamente os índices de Concentração de Receita com a Margem Operacional.

Interpretando cada uma delas tem-se que:

A Fundação Bradesco ocupa o primeiro lugar em estabilidade, pois apesar de ter concentração de receita próxima a um (parecendo ter somente uma fonte de fomento), gera margem operacional altíssima com essa fonte (aproximadamente receita de 11 vezes a despesa),

¹ Legenda: C: CONCEN (concentração de receita); M: MARGIN (margem operacional); CxM: concentração de receita multiplicado pela margem operacional.

garantindo a manutenção de suas atividades, independente do cenário econômico, dado ao elevado valor gerado. Diminui, portanto, o risco de continuidade da instituição.

A FUNATURA apresenta três fontes de receitas, e por isso a Concentração cai para 0,76488; a margem gerada diminui, se comparada à anterior, mas como possui receitas mais distribuídas, consegue diminuir riscos de continuidade para sua atividade.

A entidade anterior vem seguida da Fundação Athos Bulcão, a qual tem sua Concentração de Receita num único elemento (vendas de produtos de arte com o design do artista); apesar disso, consegue gerar valor para uso frente a adversidades futuras. Fica, por isso, em terceiro lugar.

A Fundação Banco do Brasil gera pouca margem operacional (0,10401). Existe, porém várias fontes de recursos (o indicador Concentração de Receita distancia-se de 1); essa propriedade mostra que os riscos de continuidade são diminuídos por meio da existência de várias fontes de receita. A mesma interpretação pode ser dada à Fundação Rainha da Paz, na qual a existência de aproximadamente cinco projetos diferentes, eventos, bazares, subvenções governamentais, contribuições voluntárias de pessoas físicas e jurídicas formam a receita da entidade. Apesar de seus dispêndios e maior rede de atendimento se comparado à Fundação Banco do Brasil, consegue gerar margem operacional maior do que a referida entidade vinculada ao banco em questão.

Em relação à Fundação Brasileira de Contabilidade, seu índice de Concentração de Receita aproxima-se de um (01). Conforme dito anteriormente, evidencia fonte única de receitas, aparentemente na figura dos associados contribuintes; o *disclosure* da Fundação relata a existência de vários projetos em andamento, mas não os apresenta de forma segregada (receitas e despesas de cada um dos projetos). Somados a isso, a margem operacional é baixa. Esses dois aspectos combinados mostram que a entidade tem risco alto de ter a continuidade de suas operações interrompida por insuficiência financeira frente a cenário econômico desfavorável.

Sobre a sétima e a oitava posição do ranking apresentado, ambas apresentam índices negativos. A ASSEFAZ apresentou nota explicativa para evidenciar processo de recuperação judicial da associação, com novas práticas de gestão e transparência de contas. No atual momento, sua fonte de receitas de maior monta está na mensalidade paga por associados. Além disso, ainda não conseguiu gerar margem operacional desde o início da recuperação judicial.

A Fundação de Assistência Jurídica da OAB apresentou demonstração de resultado do exercício com prejuízo. Isso explica seu índice negativo, quanto à margem operacional. Dessa forma, tem-se que ela apresenta alto risco de ter suas atividades interrompidas por insuficiência de caixa, uma vez que apresenta alta contração de receita (provável fonte única).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando os objetivos propostos, quais sejam: analisar os aspectos de transparência de organizações do terceiro setor sediadas em Brasília, utilizando o estudo de Trussel e Parsons

(2008, apud Cunha, 2009, p. 53), para correlacionar os citados aspectos com os índices de eficiência e estabilidade das instituições, é possível afirmar que não há níveis adequados de transparência nas demonstrações.

Ao se estudar transparência, faz-se necessário no mínimo, que as informações disponibilizadas por essas entidades atendam à acessibilidade, em especial aos atributos de disponibilidade e divulgação. Somados a isso, devem possuir o grau informativo com os atributos de completeza, integridade e acurácia, conjugados com o grau de entendimento em seu atributo detalhamento. Com esses atributos mínimos é possível melhor empregar o estudo de Trussel e Parsons (2008), e enxergar índices de eficiência e estabilidade com maior segurança.

As instituições do terceiro setor possuem, atualmente, ampla atuação e crescem a cada dia em variedade de propósitos e no espectro de atendimento. Na medida desse crescimento, faz-se necessário a implementação de controles eficientes, os quais garantam a continuidade das instituições a serviço do bem coletivo. Assim, é mister a elaboração de demonstrações contábeis as quais atendam minimamente ao conceito de transparência abordado.

O estudo apresentou que as informações acerca da eficiência e estabilidade das instituições, conforme o estudo de Trussel e Parsons (2008), estão conexas com o conceito de transparência. E na medida em que a inexistência de transparência não permite o cálculo correto dos indicadores, abre-se a possibilidade de uma agenda de pesquisas as quais pode fomentar melhorias na elaboração e divulgação de demonstrações contábeis nesse setor. Tudo isso porque a inexatidão desses cálculos pode trazer prejuízos à reputação da entidade, e somados a isso, contribuir negativamente na arrecadação de receitas junto aos seus patrocinadores; afeta, em última instância, ao público atendido, sob a possibilidade de diminuição da oferta de serviços, tornando a instituição ilegítima aos olhos do Ministério Público.

O tema é amplo e possui várias faces. Constitui, portanto, desafio para pesquisas futuras, extrapolar fronteiras geográficas, avaliar a aderência das demonstrações contábeis dessas entidades ao conceito de transparência, verificar sua eficiência e sua estabilidade por meio dos cálculos propostos na pesquisa e propor índices mínimos os quais certifiquem que a entidade cumpre seu papel social e subsiste a dificuldades econômicas, empregando eficiência na gestão dos recursos recebidos.

BIBLIOGRAFIA

<http://www2.unirio.br/unirio/ccet/unirio-cgu/transparencia-organizacional>. Acesso em 02/09/2018 às 11hs02min.

<http://g1.globo.com/brasil/noticia/2013/07/objetivos-e-abordagem-das-ongs-seduzem-doadores-no-brasil.html>.

Acesso em 27/09/2018 às 17h24min.

CAPELLI, Cláudia; TRANSPARÊNCIA DE PROCESSOS ORGANIZACIONAIS, II Simpósio de Transparência nos Negócios.

CUNHA, José Humberto da Cruz; CAPTAÇÃO DE RECURSOS PARA ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – Diretrizes Para a Divulgação de Informações, Dissertação de Mestrado – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2009

GOOD, Kevin Joseph; MARAGNO, Lucas Martins Dias; BORBA, José Alonso; ONLINE FINANCIAL DISCLOSURE AS NA ACCOUNTABILITY MECHANISM: EVIDENCE FROM THE WORD'S TOP 100 NGOS, Revista Universo Contábil, Furb, 2018.

LEAL, André Luiz de Castro; SOUSA, Henrique Prado; CONTEXTO DE TRANSPARÊNCIA APLICADA A MODELOS DE NEGÓCIO E A SISTEMA DE SOFTWARE, Puc-RJ, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo; FUNDAÇÕES, ASSOCIAÇÕES e ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis, Trabalhistas e Tributários, Ed. Forense, 2017.

SANTOS, Ricardo Alexandre de Almeida; JÚNIOR, João de Deus Moreira Calheiros; DIREITO ADMINISTRATIVO ESQUEMATIZADO, Ed. Forense Ltda, 2016.